

الاطار النظري للضريبة

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، ولا تكمن أهميتها في كون تأثيرها على الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية فقط. ولكن تتميز أيضا بكثرة مساهمتها في حجم الإيرادات.

1- نشأة وتعريف الضريبة

نشأت الضريبة منذ فترة بعيدة حيث عرفها قدماء المصريين والإغريق، ومع مرور الوقت تغيرت طبيعتها حسب تغير الأنظمة السياسية والاقتصادية السائدة في المجتمع كما أن أغراضها تطورت وأصبحت من أهم الوسائل التي ترسم بها الحكومات سياستها المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تسعى لتحقيقها.

فبالإضافة إلى الوظيفة المالية التي أنشئت الضريبة على أساسها، أصبحت الضريبة وسيلة هامة لتحقيق التنمية الاقتصادية ومعالجة الأزمات الاقتصادية كالتضخم والركود، وكذلك الحد من التفاوت الرهيب في توزيع الدخل والثروات ورفع مستوى المعيشة للأفراد، هذا بالإضافة إلى آثارها الهامة على مستوى الاستهلاك والعمالة توزيع الدخل، وكذلك عمليات الائتمان خاصة في ظل تعدد أنواع الضرائب.

وتعرف الضريبة بأنها مبلغ من المال تستقطعه الدولة جبرا وبدون مقابل لتمويل احتياجاتها، وتفرض على الممولين ذوي الشخصية المعنوية والطبيعية تبعا لمقدرتهم المالية ومقدرتهم على الدفع (قناوي، 2006، الصفحات 83-84)

ومن التعريف نستنتج أن الضرائب تحتوي على العناصر التالية:

✓ مبلغ نقدي: تفرض في الوقت الحالي نقدا خاصة وأن الدولة تقوم بنفقاتها في شكل نقدي، حيث تم التخلي عن السداد العيني للضريبة بعد كشف عيوبه العديدة، التي تتمثل أساسا في ارتفاع تكاليف تحصيل الضريبة لوجوب جمع المحصولات ونقلها وتخزينها ثم تصريفها، بالإضافة إلى ذلك فإن سيادة النظم الديمقراطية أدى إلى استهجان الأفراد على سبيل السخرة، حتى وإن كان ذلك بهدف أداء واجباتهم قبل الدولة، كما أن رسوخ فكرة العدالة في توزيع الأعباء العامة جعل الأسلوب العيني لسداد الضرائب مرفوضا كلية لأنه يؤدي عمليا لالتزام جميع الأفراد بدفع ذات النسبة من إنتاجهم كضريبة رغم ما يكون هناك من اختلاف بينهم في التكاليف، أضف لذلك عجز هذا الأسلوب عن الإحاطة بجميع أنواع الدخل لعدم إفلات بعض الدخل من المساهمة في الأعباء العامة نظرا لاستحالة تحصيل جانبا منها عينا.

✓ تدفع جبرا: أي إجبار قانوني وليس معنوي.

✓ تدفع بصفة نهائية: فدافع الضريبة لا يأمل في استردادها.

✓ تدفع بدون مقابل: فالمكلف بدفع الضريبة يقوم بأدائها بصفته عضوا في جماعة تستفيد من مجموع الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، فبالرغم أن الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر غير أنه يستفيد منها بصفته فردا في الجماعة.

تهدف للوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة:

2- القواعد الأساسية للضرائب

لقياس سلامة اعتماد الضريبة في التوفيق بين الحصيلة والعدالة يجب اعتماد جملة من القواعد هي (العلي، 2011، الصفحات 126-129):

1. قاعدة العدالة: يقصد بالعدالة أن يسهم أعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية.
2. قاعدة الملاءمة: ويعني أن تجب الضريبة في أنسب الأوقات، وبالأسلوب الأنسب للمكلف.
3. قاعدة الاقتصاد: أي الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة، أي أنه على الدولة أن تختار أسلوباً للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة، فأفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع وغازة حصيلتها.
4. قاعدة اليقين: أي أن يكون سعرها معروف ووعائها معلوم وأسلوب تقديرها واضح ومواعيد تحصيلها محددة، وكل ما يتصل بها من إجراءات لا لبس ولا غموض فيه، الأمر الذي يجعل المكلف على علم مسبق بحقوقه والتزاماته. ويدخل في معنى اليقين استقرار نظام الضريبة وثباته وعدم تعديل قوانين الضريبة إلا عند الضرورة القصوى.

3-التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة، وفي هذا الإطار يمكن التعرض للمفاهيم التالية:

3-1-وعاء الضريبة:

يقصد بالوعاء الضريبي بالموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة، ويعرف بأنه الشيء أو المحل الذي تفرض عليه الضريبة.

إن البحث في وعاء الضريبة يتطلب اختيار أساس فرض الضريبة، وبالمناسبة التي تنتهزها الإدارة لفرضها على المادة كميًا وكيفيًا، وتفصيل ذلك فيما يلي:

الضرائب على الأشخاص أم الضرائب على الأموال

أ. الضرائب على الأشخاص

هي تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الإنساني للفرد على إقليم الدولة محلاً لفرض الضريبة وقد كانت بمسميات مختلفة كالجزية والفردة، ويعاب على هذه الضرائب أنها لا تنظر إلى المقدرة التكليفية للأفراد، مما فرض ضرورة احتفائها من النظم المالية الحديثة لتحل محلها الضرائب على الأموال.

ب. الضرائب على الأموال

يثور في نطاق الضرائب على الأموال سؤال مفاده، هل أن الدخل أم رأس المال أكثر تعبيراً عن القدرة التكليفية للمكلفين.

حيث يعرف الدخل بأنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود تأتي بصورة دورية أو قابلة للتحدد من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار. أما رأس المال فيعرف بأنه مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في لحظة محددة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة. وإذا كانت الفترة التي يتحقق خلالها الدخل باعتباره تياراً مستمراً هي سنة، فإن تقدير رأس المال يحدث في لحظة محددة بسبب أنه فائض الأصول عن الخصوم التي يملكها الشخص في تلك اللحظة (الجناي، بدون ذكر السنة، الصفحات 143-144).

3-2- الطاقة الضريبية:

يمكن تعريف الطاقة الضريبية بأنها أقصى قدر من الأموال التي يمكن تحصيلها بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبه، وكذلك في ظل النظام السياسي والاجتماعي السائد، ودون إحداث أي ضغوط اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية لا يمكن تحملها.

العوامل المؤثرة على الطاقة الضريبية:

✓ متوسط دخل الفرد: كلما ارتفع متوسط دخل الفرد كلما زادت الطاقة الضريبية.

✓ الفائض الاقتصادي: هو الفرق بين الإنتاج الكامن والاستهلاك الضروري، والإنتاج الكامن هو الإنتاج الذي يمكن الوصول إليه إذا كانت جميع عناصر الإنتاج مستخدمة استخداماً كاملاً، أي هو مجموع الإنتاج الفعلي والإنتاج الذي كان من الممكن الحصول عليه من الطاقة الكلية غير المستغلة، وكلما زاد الفائض الاقتصادي كلما زادت الطاقة الضريبية للمجتمع.

✓ **نمط توزيع الدخل القومي:** لا تفرض الضريبة على الدخل القومي وإنما على دخول الأفراد، ولهذا تتأثر الطاقة الضريبية بنمط توزيع الدخل بين أفراد المجتمع.

✓ **مستوى النضج الاقتصادي والتوزيع القطاعي:** فكلما ارتفع مستوى النضج الاقتصادي وانتشرت الأنشطة الصناعية وكبر حجم الوحدات الاقتصادية وسادت معاملات الأعمال الحديثة كلما زادت الطاقة الضريبية.

✓ **الخدمات المجانية التي تؤديها الدولة:** فكلما زادت الخدمات المجانية التي تؤديها الحكومة للأفراد كخدمات الصحة والتعليم كلما زادت الطاقة الضريبية.

✓ **كفاءة النظام الضريبي** (قناوي، 2006، الصفحات 95-97).

3-3- سعر الضريبة:

يتحدد مقدار الضريبة من خلال تطبيق سعر معين على المادة الخاضعة لها، ويقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والمادة المكونة لوعائها (أي مقدارها منسوبا إلى قيمة وعائها)، فإذا فرضنا ضريبة نوعية على متر قماش مستورد خمسة دنانير، وكان سعر المتر الواحد منه مائة دينار، كان سعر الضريبة 5 بالمائة من قيمتها وهناك طريقتان لتحديد مقدار الضريبة، فقد يترك المشرع سعر الضريبة دن تحديد مكنتيا بتحديد المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله كضريبة مقدما، ثم يوزع هذا القدر بين المكلفين (الضريبة التوزيعية)، أما الضرائب القيمة فيقصد بها تلك الضرائب التي تفرض في صورة نسبة مئوية أو ألفية من قيمة وعاء الضريبة. (الجنابي، بدون ذكر السنة، صفحة 146)

ومزيد من التفصيل من خلال ما يلي:

الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

1. **الضريبة التوزيعية:** هي الضريبة التي لا يحدد لها المشرع معدلا محددًا ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها، أي مجموع ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين، ثم توزع الحصيلة على أقاليم الدولة حيث تقوم لجان محلية فيها بتحديد ما يخص كل مكلف من هذه الحصيلة، وعندئذ فقط يمكن التعرف على معدل الضريبة.

تمتاز الضرائب التوزيعية بقدرة الدولة على تقدير حصيلتها مسبقا، كما أنها تضمن تحققها وتحصيلها، ومرد ذلك إلى أن المكلفين بها يلتزمون بدفعها بالتضامن فيما بينهم إذا لم يقم بعضهم بسداد حصته، ومن ثم فإن كل مكلف يمارس نوعا من الرقابة على غيره

مما يقلل من حالات التهرب الضريبي منها. كما تساعد هذه الضريبة على إشراك الإدارات المحلية في تحصيلها مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

غير أن عيوب هذا النوع من الضرائب أدى إلى التخلي عن هذا النوع من الضرائب، حيث يؤخذ عنها أن بعيدة عن العدالة والمرونة فحصيلتها تبقى ثابتة، بالإضافة إلى عدم شمولها.

2. **الضريبة القياسية:** ويقصد بها تلك الضريبة التي يحدد المشرع معدلها مسبقا دون أن يحدد حصيلتها، فتبقى حصيلتها مجهولة، ويتغير معدلها أو سعرها بتغير حجم وعائها، ولهذا فإن جميع الضرائب في عصرنا الحاضر أصبحت ضرائب قياسية، وقد تكون الضريبة القياسية نسبية أو تصاعدية (العكام، 2018، الصفحات 179-181).

أ. **الضريبة النسبية:** قد يكون سعر الضريبة نسبيا وهو ذلك السعر الذي يبقى ثابتا مهما تغير وعاء الضريبة، مثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل بسعر 10٪ فإن هذا السعر يبقى ثابتا ويطبق على جميع الدخل صغيرها أو كبيرها.

ب. **الضريبة التصاعدية:** فسعرها هو سعر يتغير تبعا لتغير وعاء الضريبة ارتفاعا وانخفاضاً، أو أنه السعر الذي يتصاعد تبعا لتصاعد الوعاء، فيكون متحركا والسعر يتحرك تبعا لتحرك ذلك الوعاء فالعلاقة بينهم طردية.

4-أنواع الضرائب

يعد التقسيم الذي يميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من أهم التقسيمات وأكثرها استخداما عند الاقتصاديين، وهناك عدة معايير تستخدم في التفرقة بين هذين النوعين من الضرائب أهمها:

نقل عبء الضريبة:

✓ **ثبات العنصر الخاضع للضريبة:** طبقا لهذا المعيار فإن الضرائب المباشرة تفرض دوريا على الممول الذي يكون دخله من عناصر ثابتة ودائمة لفترة طويلة نسبيا مثل الملكية وممارسة بعض المهن كالمحاسبة والطب والمحاماة وغيرها، أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على أعمال عرضية غير مستمرة، مثل الاستهلاك أو التداول أو الإنتاج.

✓ **القوائم الاسمية:** إذا كان تحصيل الضريبة يتم بموجب قوائم اسمية تضم أسماء محددة للمولين ومقدار الضريبة التي يتحملها كل ممول، فإنها تكون ضرائب مباشرة، مثل ضرائب الدخل وضرائب رأس المال، أما إذا كان تحصيل الضريبة يتم دون الحاجة إلى إصدار مثل هذه القوائم فإنها تكون ضرائب غير مباشرة، مثل ضرائب الإنتاج والضرائب الجمركية (قناوي، 2006، الصفحات 87-88).

وفيما يلي تفصيل أنواع الضرائب:

4-1- الضرائب المباشرة

تنقسم الضرائب المباشرة بحسب طبيعة المادة الخاضعة لها ومدى تجددتها إلى ضرائب على الدخل وضرائب رأس المال، وفيما يلي مزيد من التفصيل:

1- **الضرائب على الدخل:** تمثل الضرائب على الدخل أكثر الضرائب المباشرة أهمية وانتشارا وذلك نظرا لاستخدام الدخل عادة كمعيار لقياس المقدرة المالية للأفراد، بالإضافة إلى أن تكراره يجعله مادة صالحة للخضوع للضريبة.

2- **الضرائب على رأس المال:** وتتمثل هذه الضرائب في تلك التي تتخذ من رأس المال وعاء لها، ويقصد برأس المال أو الثروة ما يجوز المكلف من قيم استعمالية في لحظة زمنية معينة، سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كالأسهم والسندات أو شكل نقود.

وتتخذ الضريبة على رأس المال أنواعا عدة ومن أهمها:

4-2- الضرائب غير المباشرة (الضرائب السلعية)

وهي التي تفرض على استعمالات الدخل والثروة بمناسبة إنفاقه، بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات، وتتعدد الصور التي تتخذها الضرائب على الإنفاق ومن أهمها:

4-3- الضرائب على التداول والتصرفات

لا تنصب الضريبة فقط على الدخل عند تحققه أو إنفاقه وإنما تنسحب أيضا على الدخل أو الثروة عند تداوله أو التصرف فيه، فضريبة الطابع (تسجيل المستندات كالعقود) وضريبة التسجيل (نقل الملكية) تعد أمثلة عن هذا النوع من الضرائب. (العلي،

2011، الصفحات 243-264)

التهرب الضريبي والازدواج الضريبي

1- التهرب الضريبي

وقد يأخذ التهرب الضريبي أحد الأشكال الثلاثة التالية:

- أ. **تجنب ضريبي:** وهو أقلها شدة وخطورة، حيث يتمثل في ابتعاد المكلف أصلاً عن الخضوع للتكليف الضريبي، كأن يمتنع عن شراء سلعة تخضع للضريبة على القيمة المضافة.
- ب. **تهرب ضريبي بحت:** حيث يتجسد بمحاولات المكلف الخاضع للضريبة أن يفلت من دفع الضريبة التي تترتب عليه قانوناً سواء بالاستفادة من ثغرات القوانين، أو بالتلاعب في المصطلحات القانونية دون خرقها.
- ت. **الغش الضريبي:** وهو أخطر أشكال التخلص من الضرائب باعتباره يتركز على استخدام وسائل وأساليب مخالفة للقوانين كالاختيال والغش والتزوير في سبيل التخلص من دفع الضرائب، ومثال ذلك تقديم إقرارات مزورة أو وهمية إلى مصلحة الضرائب.

أسباب التهرب الضريبي

1. **الأسباب النفسية والسلوكية:** فبالنسبة للأسباب النفسية ترتبط برغبة الفرد في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، فالتهرب الضريبي هو ردة فعل المكلف الناتج عن شعوره بعبء للضريبة. أما فيما يتعلق بالأسباب السلوكية للتهرب الضريبي فيمكن إجمالها فيما يلي:
 - انخفاض المستوى الأخلاقي السائد في الدولة، لدرجة الاعتقاد بأن سرقة الخزينة العامة لا تعد سرقة بل هي مهارة.
 - اختلاف في مدى رضا المكلف عن الواقع السياسي: إذ توجد علاقة سلبية بين الالتزام الضريبي وبين المشاعر المعادية للحكومات.
2. **الأسباب الاقتصادية:** سواء تعلق الأمر بالأوضاع الاقتصادية للدولة حسب الدورات الاقتصادي، أو تعلق بالظروف الاقتصادية للمكلف أي ملاءته المالية.
3. **الأسباب التشريعية:** ويمكن توضيح هذه الأسباب في العناصر التالية:
 - مسلك المشرع في اختيار الفن الضريبي: أي مدى نجاح المشرع عبر الفن الضريبي المستخدم في تحقيق الأهداف المطلوبة.

■ مسلك المشرع في التنظيم الوضعي للضريبة: والذي يتضح في عدم وضوح النص التشريعي للضريبة، وجود عبارات مبهمّة وفضفاضة في النص القانوني، مما يسمح باختلاف التأويل، وحصر المفاهيم الضريبية بحالات محددة.

■ التعارض وعدم التنسيق بين القوانين الضريبية.

■ عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته.

4. الأسباب الفنية والإدارية: تتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

■ عدم كفاءة الإدارة الضريبية.

■ ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف.

■ تعقد النظام الضريبي وعد المرونة في تطبيقه (العكام، 2018، الصفحات 210 - 214).

ثانياً- الازدواج الضريبي

فتحقق هذه الظاهرة يفترض توافر أربعة شروط هي:

■ وحدة المكلف.

■ وحدة الوعاء.

■ وحدة الضريبة.

■ وحدة المدة.

وقد يكون الازدواج الضريبي مقصوداً أو غير مقصود، فيقصده المشرع بهدف زيادة إيرادات الضرائب، أو الحد من التفاوت، وقد لا يقصده وعندئذ يكون ناشئاً عن عدم تناسق أجزاء النظام الضريبي في داخل الدولة أو في حالة الأنظمة الضريبية لعدة دول (الجنابي، بدون ذكر السنة، الصفحات 151 - 152).